



23858 16

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 14963/2011

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 23858

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. RAFFAELE BOTTA - Presidente - Ud. 18/10/2016
 Dott. LIANA MARIA TERESA ZOSO - Consigliere - PU
 Dott. ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA - Consigliere -
 Dott. MARINA MELONI - Consigliere -
 Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 14963-2011 proposto da:

SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA , presso lo studio dell'avvocato / che lo rappresenta e difende unitamente agli avvocati

giusta delega in calce;

2016

- ricorrente -

3769

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

STATO, che lo rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 176/2010 della COMM.TRIB.REG.
di MILANO, depositata l'11/11/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 18/10/2016 dal Consigliere Dott. GIACOMO
MARIA STALLA;

udito per il ricorrente l'Avvocato F per delega
dell'Avvocato E che si riporta agli
atti;

udito per il controricorrente l'Avvocato MARCHINI che
si riporta agli atti;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. MARIELLA DE MASELLIS che ha concluso
per l'inammissibilità e in subordine il rigetto del
ricorso.



Svolgimento del giudizio.

La _____ srl propone cinque motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 176/34/10 del 22 settembre 2010 con la quale la commissione tributaria regionale di Milano, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimo il silenzio-rifiuto opposto dall'amministrazione finanziaria alla sua istanza (ottobre 2007) di rimborso di quanto versato in eccedenza (Euro 17.225,53), a titolo di imposta ipotecaria e catastale, sull'acquisto (dicembre 2006) di due immobili mediante riscatto di altrettanti contratti di locazione finanziaria.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che l'imponibile, ai fini dell'imposta ipotecaria e catastale, dovesse essere qui individuato sulla base del valore venale in comune commercio degli immobili, così come dichiarato dalla stessa società contribuente nell'atto notarile di trasferimento; non già in forza del diverso criterio, invocato da _____ srl a sostegno del rimborso, stabilito dalla circolare agenzia delle entrate 1^ marzo 2007 n.12/E e dalla risoluzione 29 gennaio 2008 n.24/E ("*prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni, depurati della componente finanziaria*" dell'operazione); ciò perché, nella specie, non si trattava di riscatto dei beni, bensì di risoluzione anticipata dei contratti di leasing.

Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

Motivi della decisione.

§ 1. I cinque motivi di ricorso per cassazione proposti dalla _____ srl lamentano tutti che la commissione tributaria regionale abbia escluso il rimborso in forza di un argomento (la qualificazione giuridica dell'operazione in termini di risoluzione della locazione finanziaria e non di riscatto) non dedotto in giudizio dall'amministrazione finanziaria, e mai oggetto di dibattito processuale. Nel quale, al contrario, la questione controversa era costituita dal diritto del contribuente di rettificare una dichiarazione di valore erronea (quella contenuta nel rogito di acquisto, relativa al valore venale degli immobili), così da conformare l'imposta dovuta all'esatto criterio di determinazione dell'imponibile fissato, ancorché successivamente all'atto di trasferimento, dalla stessa amministrazione finanziaria nella suddetta circolare.

La variazione di prospettiva rispetto al tema decisionale, in particolare, concreterebbe: - violazione del principio di correlazione tra il chiesto ed il pronunciato ex articolo 112 cpc, ed omessa pronuncia sulla dedotta questione della rettificabilità delle dichiarazioni di valore contenute nell'atto di compravendita (art.360 1^ co. n.4 cpc: *primo e secondo motivo*); - motivazione mancante o apparente (art.360 1^ co. n.4 cpc: *terzo motivo*); - omessa o insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito appunto dal diritto del contribuente di rettificare la dichiarazione resa nell'atto di trasferimento (art.360 1^ co. n.5 cpc: *quarto motivo*);



- violazione e falsa applicazione dell'articolo 10 l.212/00, in relazione all'articolo 97 Cost., stante il mancato rispetto del principio di legittimo affidamento da parte dell'amministrazione finanziaria la quale, negando il rimborso, aveva disconosciuto un criterio di imposizione da essa stessa stabilito (art.360, 1[^]co.n.3) cpc: *quinto motivo*).

§ 2. I motivi così proposti, suscettibili di trattazione unitaria, sono fondati.

La commissione tributaria regionale ha basato la propria decisione assumendo la irrilevanza del diverso criterio di determinazione dell'imponibile risultante dalla citata circolare dell'amministrazione finanziaria, dal momento che quest' ultima riguardava l'imposta ipotecaria e catastale dovuta in caso di riscatto del bene in leasing mentre, nella specie, non di questo si trattava, ma di risoluzione anticipata della locazione finanziaria: *"ognuno vede quanto poco potesse giovare all'attuale appellata l'invocazione del leasing immobiliare ed i correlati criteri di determinazione della base imponibile, e quanto poco possa ora giovarle, nella prospettiva del dedotto diritto al rimborso, una volta acclarato che le parti del contratto di compravendita immobiliare di cui si discute (SG Leasing e srl) avevano negoziato bensì i medesimi beni già oggetto in precedenza dei contratti di locazione finanziaria, però stabilendo previamente di 'risolvere anticipatamente i predetti contratti', non certo di anticipare il riscatto dei beni locati e dichiarando perciò, non per caso e con espresso richiamo al disposto dell'articolo 51 d.p.r. 131/86 un autonomo 'valore venale in comune commercio'; ragion per cui, nella specie, di riscatto e trasferimento dei beni nel quadro della locazione finanziaria non è proprio a parlare (...)"*. Da ciò deriverebbe l'insussistenza del preteso diritto al rimborso dell'imposta pagata in eccedenza.

Questa *ratio decidendi* è in effetti tale da invalidare la decisione, in quanto estranea al tema decisionale.

Fin dal giudizio di primo grado, e poi in appello, la tesi negatoria della amministrazione finanziaria non si è mai fondata sulla non applicabilità nella specie della disciplina impositiva propria del riscatto di bene in leasing (come delineata dalle circolari e dalle risoluzioni in materia), quanto sulla formale preclusione derivante dalla dichiarazione resa dalla società contribuente, nell'atto di trasferimento, circa il valore venale di comune commercio dei beni.

Secondo l' amministrazione finanziaria, in altri termini, il valore così dichiarato dalla parte ex art.51 d.p.r. 131/86, potrebbe essere rideterminato soltanto dall' ufficio in sede di controllo successivo ex art.52 d.p.r. cit., non anche rettificato dalla stessa contribuente in forza di una normativa meramente interna alla amministrazione; per giunta successiva alla dichiarazione.



Nella motivazione della commissione tributaria regionale il tema controverso decisivo, come detto costituito dalla emendabilità della dichiarazione, è inopinatamente 'mutato' nella individuazione - d'ufficio - di una causa ostativa al rimborso asseritamente derivante da una diversa e nuova qualificazione giuridica del trasferimento immobiliare; vertendosi asseritamente nella specie, a quanto pare di comprendere dalla criptica motivazione giudiziale su riportata, di attribuzione degli immobili in forza di risoluzione anticipata, e non di riscatto.

E ciò, nonostante che l'agenzia delle entrate - come riporta testualmente la stessa sentenza impugnata - avesse formulato motivi di appello mirati non già sulla non qualificabilità dell'operazione in esame in termini di riscatto di beni in leasing (dato per pacifico), quanto sull'applicabilità anche a tale ipotesi del criterio del valore venale di cui all'art.51 cit. e, in particolare, sul fatto che *"in nessuna norma, né tantomeno nella circolare in esame, viene specificato che, in caso di valore inferiore al dichiarato, il contribuente abbia diritto ad una rettifica, con conseguente rimborso di quello 'indebitamente' corrisposto in sede di liquidazione"*. Si tratta, del resto, di un'impostazione difensiva adottata dalla agenzia delle entrate in sede di gravame di una sentenza, quella della CTP, che aveva appunto dato ragione alla srl sul presupposto della ammissibilità della dichiarazione in rettifica con riguardo ai beni in leasing riscattati.

Il ragionamento della commissione tributaria regionale, in definitiva, si pone effettivamente in contrasto con l'art.112 cpc, poiché esso: - supera i limiti del tema decisorio posto dalle parti, accogliendo l'appello sulla base di un motivo di gravame non dedotto; - ritiene fondato il diniego di rimborso per una ragione non soltanto mai opposta dall'agenzia delle entrate, ma riconducibile ad una qualificazione giuridica del rapporto confliggente con quella reputata pacifica da entrambe le parti; - conseguentemente, non affronta il vero ed unico tema controverso sottoposto dalle censure.

Ora, se è vero che il giudice di appello ha il potere di qualificare giuridicamente il rapporto negoziale dedotto in giudizio in maniera diversa dal giudice di primo grado, altrettanto indubbio è che ciò può accadere - pena il vizio di extrapetizione - a condizione che egli *"operi nell'ambito delle questioni riproposte con il gravame e lasci inalterati il petitum e la causa petendi, non introducendo nel tema controverso nuovi elementi di fatto"* (così, tra le molte, Cass. 16213/15).

Questo principio di ordine generale va poi - *a fortiori* - ribadito avendo a mente la natura impugnatoria del processo tributario, nel cui ambito non è consentito al giudice di decidere sulla fondatezza o infondatezza dell'atto impugnato sulla scorta di motivi diversi tanto da quelli posti dal contribuente a supporto dell'impugnazione



iniziale dell'atto, quanto da quelli dedotti in giudizio dall' amministrazione finanziaria a dimostrazione della bontà della pretesa impositiva.

§ 3. Ciò basta a determinare la cassazione della sentenza.

Vertendosi di questione prettamente giuridica, non necessitante di ulteriori accertamenti fattuali, sussistono i presupposti della decisione nel merito ex art.384 cpc..

Per quanto concerne l'ammissibilità della rettifica della dichiarazione, va dato atto di come sia ormai consolidato l'orientamento della ritrattabilità della dichiarazione tributaria allorquando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che gli spetterebbero per legge. Ciò in considerazione del fatto che la dichiarazione non ha natura di atto negoziale e dispositivo, bensì di mera esternazione di scienza e di giudizio costituente un momento del complessivo *iter* procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria; così da risultare modificabile, in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti.

Tanto che un sistema legislativo che negasse in radice la rettificabilità della dichiarazione finirebbe per legittimare un prelievo fiscale indebito ponendosi, per ciò solo, in contrasto con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, comma primo, Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma primo, Cost.); oltre che con i principi di affidamento e collaborazione di cui all'art.10 l.212/00.

Questo orientamento (SSUU 15063/02; Cass. 26839/07; 29738/08; 6392/14 ed altre) non è contraddetto da quanto recentemente stabilito da SSUU 13378/16, secondo cui: *"in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria"*.

Tale pronuncia si pone infatti l'obiettivo di contemperare il suddetto orientamento di generale emendabilità della dichiarazione in favore del contribuente, con quanto specificamente stabilito, per le imposte sui redditi, dall'art.2 co.8 ed 8 bis d.p.r. 322/98; vale a dire, con riguardo ad un regime normativo estraneo alla presente



fattispecie, nella quale si controverte di istanza di rimborso di imposta ipocatastale tempestivamente presentata 'ante causam'.

Anzi, nell'affermare altresì che: *"il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del dpr 602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 comma 8 bis dpr 322/1998"*, le SSUU hanno stabilito un principio indirettamente confermativo della generale esperibilità del rimborso, sebbene nel termine di legge.

Conclusione, quest'ultima, che si ritiene applicabile anche nel caso in cui – come nella specie - il rimborso sia richiesto facendo valere un errore della dichiarazione.

Risulta dunque l'infondatezza della doglianza qui dedotta dall'agenzia delle entrate, la quale ha sostenuto la sussistenza nella specie di una vera e propria preclusione formale alla retrattabilità in punto valore venale dei beni.

§ 4. Ciò posto, l'accoglimento dell'istanza di rimborso non trova ostacolo nel criterio del valore venale di comune commercio così come stabilito dall'art.51 d.p.r. 131/86, cui rinvia il d. lgs. n. 347/90 (Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale), dal momento che – come stabilito dalla stessa amministrazione finanziaria con la menzionata Circ. 1^marzo 2007 n.12/E (recepita nella risoluzione su interpello 29 gennaio 2008 n.24/E) – il criterio di legge deve trovare attuazione nella considerazione del doppio trasferimento connaturato all'operazione di finanziamento in leasing (acquisto iniziale ed acquisto in sede di riscatto) e, in particolare, sulla scorta di un criterio uniforme che equipari l'acquisto in leasing all'acquisto diretto (cioè senza locazione finanziaria).

Sicché la base imponibile in sede di riscatto dell'immobile concesso in leasing deve essere individuata (come si esprime la circolare cit.), *"nel valore venale in comune commercio, che può essere individuato nel prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni, depurati dalla componente finanziaria"*.

La base imponibile, in tal modo, viene rapportata – senza con ciò contravvenire al criterio legale, ma anzi attuandolo nella peculiarità della cessione di bene in locazione finanziaria - al costo originario sostenuto dal concedente per l'acquisto del bene al momento della stipula del contratto.

Sicché le imposte in oggetto *"vengono, in definitiva, applicate con un'aliquota ridotta alla metà (2% più 2%) su entrambe le compravendite, quella iniziale e quella finale rappresentata dal riscatto, e su un imponibile omogeneo, in quanto il prezzo di riscatto del bene, aumentato dei canoni al netto della componente finanziaria coincide, sostanzialmente, con il valore iniziale dichiarato dalla società di leasing"* (Ris. agenzia delle entrate, 29 gennaio 2008 n.24/E, cit.).



Orbene, non vi è dubbio che il richiamo alle sole direttive di prassi (circolare in questione) risulti di per sé insufficiente ed inadeguato a fondare una determinata interpretazione normativa in sede contenziosa, stante il carattere meramente interno e non vincolante delle medesime. E la relatività di tale richiamo ben può essere eccepita, a proprio favore, dalla stessa amministrazione finanziaria.

La soluzione qui accolta muove tuttavia da diverse e dirimenti considerazioni interpretative di legge e di sistema, alle quali le su citate fonti interne correttamente si allineano.

Vale infatti qui richiamare l'esigenza che il parametro legale fondamentale del valore venale ex art.51 d.p.r. 131/86 dia conto quanto più fedelmente possibile del valore concretamente attribuibile allo specifico immobile dedotto nella pretesa impositiva, con conseguente necessaria incidenza su di esso di ogni onere e vincolo, anche di natura obbligatoria, sussistente al momento del trasferimento. E già sotto questo aspetto risulta evidente la divergenza – nel valore venale di comune commercio – tra un immobile oggetto di trasferimento 'diretto', ed un altro oggetto di riscatto nell'ambito di un rapporto di finanziamento quale il leasing.

Ancorchè riferito all'Invim e non all'imposta ipocatastale, vale dunque anche nel caso di specie quanto ritenuto da questa corte di legittimità sulla determinazione di valore in caso di alienazione a titolo oneroso di un bene immobile già concesso in locazione finanziaria a seguito dell'esercizio dell'opzione di riscatto da parte dell'utilizzatore. Situazione nella quale, allorché l'imponibile debba essere stabilito successivamente al 31.12.92 e con riguardo "al valore in comune commercio del bene" a tale data ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 17, comma 7, lett. a): " (...) il valore finale non può essere astrattamente determinato mediante comparazione con quello posseduto alla stessa data da immobili del medesimo genere, ma liberi da vincoli, dovendo invece procedersi ad una valutazione caso per caso che tenga conto tanto delle utilità e dei pregi posseduti dal bene, quanto di tutti i fattori (vincoli ed oneri) che concorrono ad impedirne o limitarne il godimento, ivi compreso il vincolo derivante dal contratto di locazione finanziaria, senza che assuma alcun rilievo la circostanza che ad acquistare l'immobile sia stato lo stesso utilizzatore anziché un terzo, in quanto, essendo l'imposta finalizzata a colpire l'effettivo incremento patrimoniale conseguito dall'alienante, la determinazione del valore venale deve essere oggettivamente riferita al bene" (Cass. 12594/06; 1242/07; 13006/07; 11480-1/09).

Vi è poi da considerare la peculiarità rappresentata dalla articolazione strutturale tipica del leasing, nel quale il trasferimento a titolo di riscatto segue necessariamente l'acquisto del bene da parte del concedente all'inizio del rapporto; con conseguente



duplicità di momenti impositivi sul medesimo bene e nell'ambito del medesimo rapporto contrattuale.

In proposito, è ravvisabile la volontà legislativa di non 'penalizzare' questa modalità di acquisizione di beni immobili strumentali, rispetto a quella ordinaria o diretta; il che, nella fattispecie in esame, implica appunto che il valore venale ex art.51 cit. tenga conto della sommatoria del prezzo di riscatto del bene e dei canoni corrisposti in corso di rapporto, detratta l'incidenza finanziaria dell'operazione. Così da ricomporre ad unità ed omogeneità il trattamento fiscale, rapportandolo in sostanza al costo affrontato dalla società di leasing per l'acquisto iniziale a valore venale di comune commercio.

Questo obiettivo di natura equiparativa rispetto al trasferimento diretto è stato perseguito dal legislatore - in materia di imposizione ipotecaria e catastale - con l'art.35 co. 10 ter d.l. 223/06 conv.in l. 248/06 (nella versione vigente al momento degli atti di trasferimento dedotti in giudizio) che ha disposto il dimezzamento (2%) delle aliquote ordinarie rispettivamente dovute per l'acquisto ed il riscatto di beni immobili strumentali dedotti in contratti di leasing.

Nel caso di specie, non è contestato dall'amministrazione finanziaria che l'applicazione del criterio in questione, in luogo di quello del valore venale dichiarato dalla società contribuente al momento del riscatto, faccia in effetti emergere un maggior esborso ipocatastale non dovuto da parte della srl.

Ne segue l'accoglimento del ricorso, con la cassazione della sentenza impugnata e - non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, né essendo state dedotte altre questioni controverse - decisione nel merito ex art.384 cod.proc.civ., mediante accoglimento del ricorso introduttivo della società contribuente.

La peculiarità della controversia e la sua novità, in relazione agli specifici tributi qui dedotti, depongono per la compensazione delle spese del presente giudizio di legittimità e dei gradi di merito.

Pqm

La Corte

- accoglie il ricorso;
- cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della società contribuente;
- compensa le spese del presente giudizio di legittimità e dei gradi di merito.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 18 ottobre 2016.

Il Cons. est.
Giacomo Stella

Il Direttore Amministrativo
Dot. Stefano PALUMBO

Il Presidente
Raffaele Botta



Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 23 NOV 2016

Il Cons.Est.